Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30474 du rôle
Inscrit le 27 avril 2012

Audience publique du 20 novembre 2013

Recours formé par
Monsieur ... et consort, …
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30474 du rôle et déposée le 27 avril 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 février 2012 portant rejet de leur réclamation introduite le 6 octobre 2010 contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2005, tous les deux émis le 14 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif 10 octobre 2012 par Monsieur ... et son épouse, Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en sa plaidoirie.

Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ci-après dénommés « les époux ...-... », déposèrent leur déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 en date du 18 décembre 2006 au bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes.

Par courrier du 28 mai 2010 du bureau d'imposition ..., les époux ...-... se virent informer que celui-ci envisageait de s'écarter sur certains points de la déclaration fiscale remise et furent invités à faire parvenir audit bureau d'imposition leurs objections pour le 21 juin 2010 au plus tard. Le bureau d'imposition ... donna à cet égard à considérer que la plus-value dégagée de la vente d'un certain nombre d'immeubles au cours de l'année 2005 serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par courrier du 21 juin 2010, les époux ...-... firent parvenir au bureau d'imposition ... leurs observations.

Le 14 juillet 2010, le bureau d'imposition ... émit le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2005.

Par écrit introduit le 6 octobre 2010, les époux ...-... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins d'impôt précités de l'année 2005.

En date du 11 octobre 2011, le directeur invita les époux ...-... à fournir des explications complémentaires et à lui verser des documents supplémentaires.

Le 24 novembre 2011, les époux ...-... firent droit à cette invitation.

Par décision du 3 février 2012, répertoriée sous le n° C16225 du rôle, le directeur rejeta la réclamation précitée des époux ...-... comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Nach Einsicht der am 6. Oktober 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... und Frau ..., wohnhaft in L-..., den Einkommensteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid des Jahres 2005, beide ergangen am 14. Juli 2010, anfechten ;

Nach Einsicht der Steuerakten ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (A0) ;

Nach Einsicht der Aufforderung des Steuerdirektors vom 11. Oktober 2011 und der Antwort der Reklamanten vom 24. November 2011 ;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt für das strittige Steuerjahr das unter der Rubrik „Sonstige Einkünfte" erklärte Einkommen an Mehrwerten, die aus der Veräußerung von bebauten und unbebauten Immobilien erreicht wurde, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erachtet und der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftssteuerbescheid oder der Gewinnfeststellungsbescheid geändert wird und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt (§ 5 zweite GewStVV. vom 16. November 1943 und der GewStR. 13 siehe § 7 GewStG) ;

In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 28. Mai 2010, in Ausführung der Bestimmungen von § 205 AO, mitteilte, es beabsichtige verschiedene Veräußerungen von Immobilien als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusehen ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittelschreiben darlegen, das Steueramt habe ihre Einwände gegen diese Umqualifizierung nicht beachtet und unter anderem aussagen: „Wir stellen fest, dass wir auf die Einwände gemäß Paragraph 205 (3) der Abgabenordung des Schreibens vom 21.06.2010 an die Steuerverwaltung ... bis heute ohne Antwort geblieben sind. Nach Beendigung des Steuerstreites mit der Steuerverwaltung ... im Jahre 1986-1990 habe ich mich mit dem damaligen stellvertretenden und jetzigen Dienststellenleiter ausführlich über seine Meinung zur Auslegung des Artikel 14 beraten. Ziel des Gespräches war es künftige Auseinandersetzungen, wie sie jetzt wieder eingetreten sind, zu vermeiden. In diesem Gespräch wurde seinerzeit festgestellt, dass der Ankauf einer Immobilie mit späterer Aufteilung in mehr als zwei Teile, der Bau von Residenzen mit anschließendem Verkauf der einzelnen Wohnungen als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird. Der Kauf von Häusern sowie Grundstücken zur Kapitalanlage sowie deren Wiederverkauf - ohne einer Begrenzung der Anzahl - wurde von der Steuerverwaltung ... ausdrücklich nicht als gewerbliche Tätigkeit angesehen und unterliege dann der jeweils gültigen Besteuerung, abhängig von der Besitzzeit. Das gleiche gilt für die Vermietung und Verpachtung der Gebäude und Grundstücke." ;

In Erwägung hierzu, dass mit der in § 205 AO, Absatz 3 enthaltenen Vorschrift das Recht auf Gehör des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steueramt gewahrt wird, damit die Bemessung der Steuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen kann ;

In Erwägung, dass eine Mitteilung auf Grund von § 205, Absatz 3 im Rahmen der steuerlichen Ermittlung erfolgt, damit der Steuerpflichtige sich vor der Festsetzung der Steuer noch zu der oder den wesentlichen Abweichungen von der Steuererklärung äußern kann ; dass diese Mitteilung jedoch keine vollstreckbare Maßnahme seitens des Steueramts darstellt, mit der die Rechte oder die Pflichten des Steuerpflichtigen berührt würden ;

Dass die in § 205, Absatz 3 AO enthaltene Vorschrift sich auf das Ermittlungsverfahren bezieht, auf Grund dessen das Steueramt die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben prüft, anhand derer die Steuerbescheide im Festsetzungsverfahren erlassen werden, so dass mithin eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen in dieser Vorbereitungsphase weder zu einer Anfechtung noch zu einer Beschwerde reichen kann (Tribunal administratif 23.10.2006 Nr. 19925);

In Erwägung, dass das Steueramt folgende Einkünfte, die bei der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens erzielt wurden, als Gewinn aus Gewerbebetrieb der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat:

Gelegen in	*Gegenstand*	*Anschaffungs-datum*	*Verkaufs-datum*	
...	*3 Waldparzellen*	*2000 – 2001*	*28/04/2005*	
...	*Chalet / Garten*	*1999*	*28/04/2005*	
...	*Platz / Gebäude*	*1998*	*09/06/2005*	
...	*Acker*		*2005*	

In Erwägung, dass die Reklamanten dem Rechtsmittel folgende Auflistung beigelegt haben:

Ankäufe1995-2005
31.08.1995 ...Acker, Ödland und Weinberge
07.11.1995 ,... Acker, Fichten, Ödland und Weinberge
05.12.1995 ,... Acker, Weinberge, Ôdland und Weideland
16.01.1996 ..., Acker und Weinberg
27.02.1996 ... , Haus mit platz und Acker
13.03.1996 ..., Wald
16.04.1996 ..., Hecken
27.03.1996 ..., wiese, Acker, Ödland und Bergstück
25.04.1996 ...., Weinberg, Acker, Garten und Platz
14.05.1996 ..., Acker
21.05.1996 ..., Wiese und Acker
11.06.1996 ..., Ödland
11.06.1996 ..., Ödland
21.06.1996 ..., Tannen und Hecken
26.06.1996 ..., Hecken
26.06.1996 ..., Wiesen
27.06.1996 ...l, Wiesen
02.07.1996 ... , Acker
04.07.1996 ..., Tannen
22.07.1996 ..., Stall
25.07.1996 ..., Acker
18.10.1996 ... Tannen
18.10.1996 ..., Acker
06.11.1996 ..., Wald
28.01.1997 ...), Gebäude mit Platz
13.02.1997 ..., Gebäude
06.03.1997 ..., Hecke
07.03.1997 ... Gestrüpp
20.03.1997 .... Odland
22.04.1997 ..., Schuppen und Garten
05.05.1997 ..., Acker, Wiese und Weinberg
26.06.1997 ... Hecke
02.07.1997 ..., Acker und Hecke
29.09.1997 ..., Acker und Wald
03.10.1997 ..., Wiese und Tannen
20.11.1997 ..., Wiese
18.03.1998 ..., Hecke und Gebäude
27.03.1998 ... Ödland
27.03.1998 ..., Acker und Rodland
09.03.1998 ..., Studio
15.04.1998 ..., Garage und Platz
05.05.1998 ..., Acker
11.05.1998 ., Wohnhaus mit Platz
13.05.1998, Acker und Tannen
18.05.1998 Acker und Wald
19.05.1998, Acker und Garten

10.06.1998 , Wiese und Rodland
21.06.1998 , Haus mit Platz
24.09,1998, Acker
19.11.1998, Wiese und Ödland
30.11.1998 Gebäude mit Platz
30.11.1998 Acker und Wald
17.12.1998, Rodland
15.01.1999 Schuppen, Platz
28.01.1999 , Haus, Platz, Garten
26.04.1999 Geschäftshaus mit Schanklizenz
20.05.1999 Acker
17.06.1999 Acker und Odland
25.06.1999 Acker
01.07.1999 , Acker und wiesen
07.07.1999 Hecke
16.07.1999, Garten
14.10.1999, Scheune und Acker
16.11.1999 Hecke Ankäufe 1995-2005
26.11.1999, Ödland
18.01.2000, Acker und wiesen
31.01.2000 , Rodland und Hecke
03.02.2000, Sartable
10.03.2000, Hecke
16.03.2000, Chalet
21.03.2000, Wiese
27.04.2000, Hecken
26.06.2000 Bauernhof
04.07.2000, Acker
04.07.2000 Haus und Garten
03.10.2000 Acker und Rodland
16.11.2000 Tarchamps, Berle, Wälder
02.02.2001 Wiesen
15.02.2001 Acker
22.02.2001 Rodland
08.03.2001, Acker und Wiese
12.03.2001, Acker und Wald
19.03.2001, Acker
21.03.2001, Acker
03.04.2001, Wald
21.05.2001, Chalet
19.09.2001 , Acker
25.10.2001, Acker und Rodland
05.12.2001 Platz
19.02.2002, Wiese
01.03.2002 Acker
06.03.2002, Obstgarten und Garten
15.03.2002 , Acker, Obstgarten und Gestrüpp
20.03.2002 Wiesen
22.03.2002, Gebäude und Acker
14.05.2002, Acker

01.06.2002, Weinberge, Ödland und Wiese
17.09.2002 Wiese
17.10.2002, Platz
06.11.2002, Wiese
20.11.2002, Acker und Gärten
02.04.2003 Viehpark mit Schuppen
28.04.2003 Acker
24.06.2003, Acker und Wiese
17.10.2003, Wiesen
21.10.2003, Halle und Wiese
25.11.2003, Acker
22.04.2004, Holzhaus, Garage, Acker
29.04.2004 Wohnhaus, Garage, Acker und Wiese
30.07.2004, Wohnhaus und Platz
24.09.2004, Gebäude
30.11.2004, Platz
24.02.2005, Haus mit Brandschaden
22.03.2005, Mobilhome und Acker
25.04.2005, Haus, Platz
28.04.2005 , Garten und Gebäude
19.05.2005, Gebäude
05.07.2005 Acker
05.08.2005, Gebäude und Garten
20.09.2005, Hecke
26.10.2005, Wohnhaus mit Platz
03.11.2005, Halle
18.11.2005 , Weide, Acker und Ödland
09.12.2005, Acker, Weiden und Gebäude
15.12.2005, Wald, Wiese und Acker

In Erwägung, dass die Reklamanten am 11. Oktober 2011 vom Steuerdirektor aufgefordert wurden, „sämtliche Belege zu allen Miet- und Pachteinnahmen sowie zu den Werbungskosten vorzulegen,

für jedes einzelne Mietobjekt den Vordruck 190 D mit den erforderlichen Daten (insbesondere in Bezug auf die Lage, den Anschaffungspreis) und gleichfalls den Vordruck 195 zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken mit allen Angaben auszufüllen,

zu erklären und gegebenenfalls mit Belegen zu untermauern, aus welchen Gründen bei verschiedenen Immobilien die Miteinnahmen lediglich mit „p.m." ausgewiesen wurden,

zu zeigen, welche Mittel gegebenenfalls angewandt wurden, um die säumigen Mieten einzutreiben oder neue Mieter zu finden,

die in der Gemeinde ... verkaufte Immobilie betreffend, nachzuweisen, inwieweit diese vorher vermietet wurde oder ab welchem Zeitpunkt keine Einnahmen mehr daraus erzielt wurden und welche Anstrengungen in letzterem Fall gemacht wurden um die Immobilie zu vermieten,

dass dasselbe auch für die in ... gelegene Immobilie gilt, die am 28. April 2005 verkauft wurde, da diese Angaben für beide Objekte nicht aus der Akte hervorgehen."

In Erwägung, dass die Reklamanten in einem Schreiben vom 24. November 2011 folgendermaßen Stellung bezogen haben: „zu den mit p .m. (Erinnerungswert) benannten Angaben handelt es sich um ehemalige Mieter. Diese wurden, soweit mir dies möglich war, nach Feststellung einer ladungsfähigen Anschrift durch Klage am Friedensgericht belangt. Hierzu übergebe ich Ihnen als Beispiel nachfolgende Urteile: Rep. Fiscal 1856/97, 2950/97, 3073/99, 860/2001, 3754/01, 240/02, 4730/02, 579/2003 3429/2003, 3843/03, 3845/03, 2330/04, 3576/2004, 4157/04, 1480/05, 3166/2006 sowie eine gerichtlich anerkannte Insolvenzforderung Aktenzeichen 61 IN 109/02 eines Mieters des Hauses ... der nach Deutschland verzogen war. Um die Urteile vollstrecken zu können habe ich nach jeweiligem Gerichtsbeschluss Auskünfte über mögliche Arbeitgeber erfragt, um dann eine Lohnpfändung zu beantragen. Für Auskünfte wurden 2005 (Konto 4955) ... Euro ausgegeben. Für Zeitungsanzeigen wurden 2005 insgesamt ... Euro und für Hilfe und Kontrolle meiner Buchhaltung 2005 wurde ... Euro ausgegeben. (Siehe beiliegende Belastung meines Privatkontos und Quittungen.) Die Immobilie in ... wurde am 30.11.1998 gekauft und konnte wegen begonnenen Umbaus und Teilabrisses des Daches nicht vermietet werden, da praktisch nur noch 1 abschließbarer Raum zur Verfügung stand. Ich habe Umbaupläne entwerfen und eine Bauanfrage durch meinen Architekten stellen lassen. Dieses Vorhaben erwies sich jedoch wegen der schlechten Bausubstanz als nicht praktikabel. Insbesondere wegen der mir durch den Architekten genannten Schadensrisiken an den Nachbargebäuden habe ich mich entschlossen, dieses Objekt wieder zu verkaufen. (Siehe beiliegende 4 Photos von ...) Die Immobilie in ... habe ich am 16.07.1999 gekauft und versucht zu vermieten. Nachdem mir dies nicht gelang habe ich das Gebäude renoviert und modernisiert. Danach habe ich die ersten Mieteinnahmen / (...) im Jahr 2001-2002 erhalten. Weitere Mieter 2003 (2.....) 2004 (5....) Ich musste fast alle Mieter vor das Friedensgericht laden da Sie mir Miete und Nebenkosten schuldig blieben. Die bereits beiliegenden Urteile 4157/04 und 61INI09/02 Urteile betreffen dieses Gebäude. Ich habe dann die Immobilie 2005 mit einer Teilfinanzierung verkauft und erhalte aus diesem Vertrag bis heute ohne Probleme die vereinbarten Zinsen und Tilgung. ";

In Erwägung, dass sich ein Teil der vorgelegten Dokumente nicht auf das strittige Jahr selbst bezieht und von daher nicht aussagekräftig ist ; dass das Friedensgericht von und zu Luxemburg jedoch in einem Rechtsspruch 1480/05 vom 21. März 2005 ein Urteil gesprochen hat, auf Grund dessen die säumigen Mieter zur Zahlung der noch ausstehenden Beträge verurteilt wurden ; dass weiterhin unklar bleibt, ob die Reklamanten nach diesem Urteilsspruch die ausstehenden Beträge ganz oder teilweise erhalten haben ; dass keine schlüssigen Belege zu den Werbungskosten abgegeben wurden, da der alleinige Buchungsauszug von Privateinlagen in einer Gesellschaft diesem Anspruch nicht genügt ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es also in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 LIR aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass der An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Gewinnabsicht bereits in der Rechtsmittelschrift bejaht wurde, da die Reklamanten angeben „im Vordergrund der Immobilieninvestitionen hätten immer die Kapitalabsicherung durch Anschaffung von Immobilien" gestanden und die durch den Verkauf freigewordenen Finanzmittel seien unmittelbar wieder in Immobilien „reinvestiert" worden, bei denen eine bessere Renditeerwartung oder wo von der Lage her eine bessere Bewirtungsmöglichkeit angenommen worden wäre ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 571[4] , Seite 18) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise als Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

In Erwägung, dass die Reklamanten auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken erzielen ; dass sie im strittigen Jahr Einkünfte von 15 verschiedenen Pächtern erklärt haben für folgende Flächen (in Ha):

	0,0596	*0,0805*	*0.0793*
	1,8960		
	0,1160		
	0,2000		
	0,817	*1,2420*	
	0,1260	*0,706*	
	1,0762		
	0,6440		
	1,7500		
	0,5130		
	1,5819		

In Erwägung demgegenüber, dass die Reklamanten folgende unbebaute und bebaute Grundstücke besitzen:

[…]

In Erwägung zuerst, dass die Einheitswertdienststelle (service des évaluations immobilières) nur eine Liste der unbeweglichen Immobilien mit den aktuellen Eigentümern oder Miteigentümern führt ; dass mithin diejenigen Objekte nicht aufgeführt sind, welche im Besitz der Reklamanten waren, aber wieder verkauft wurden; dass lediglich Teilverkäufe von landwirtschaftlichen Flächen (mit dem Buchstaben R vermerkt) weiterhin noch aufgelistet bleiben;

In Erwägung, dass vorgehende Auflistung verschiedene Punkte deutlich macht :

1) *Dass ein Vergleich zwischen der von den Reklamanten erstellten Liste über die Anschaffungen in den Jahren 1995 bis 2005 und der Tabelle über den heutigen Grundeigentumsbesitz der Reklamanten aufzeigt, dass ein Grossteil des Besitzes aus den 90ziger Jahren zwischenzeitlich veräußert wurde ;*

2) *Dass unter anderem auch Hecken und Ödland eingekauft wurden und dass diese Flächen nicht zur Verpachtung geeignet sind, sondern vielmehr Objekte darstellen die zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringend verkauft werden sollen ;*

3) *Dass die Liste zwischen denjenigen Objekten unterscheidet die noch im Eigenbesitz (mit U gekennzeichnet) und denen die im ungeteilten Miteigentumsbesitz (mit C markiert) der Reklamanten stehen; dass das Anschaffungsjahr ebenfalls vermerkt wird und hieraus ersichtlich wird, dass die Reklamanten im Laufe der Jahre beständig auf dem Immobilienmarkt tätig waren und auch noch sind; dass sie im Laufe der Zeit eine größere Anzahl von verschiedenen bebauten und unbebauten Grundstücksflächen aus allen Teilen des Lands gekauft haben dass aber aus der Steuerakte nicht ersichtlich wird, inwieweit sie jeweils versucht haben, die betreffenden Grundstücke zu verpachten; dass jedoch die Anschaffung von kleineren Parzellen (je nach Art) darauf hindeutet, dass sie nicht zur Verpachtung dienen, aber dazu gedacht sind, bei sich bietender Gelegenheit wieder zu verkaufen ;*

4) *Dass die Nummern aus Kolonne 6 die Grundstücksart bezeichnen, wobei die Ziffer 1 für Ackerland (propriété agricole) steht, 2 für forstwirtschaftliches Vermögen (propriété sylvicole) , 3 für gemischtgenutzte Grundstücke (construction à usage mixte) , 5 für bebaute Grundstücke zu anderen Zwecken (construction à autre usage) und die Nummer 9 für unbebaute Grundstücke (immeuble non bâti);*

5) *Dass der Buchstabe C aus der zweiten Kolonne zeigt, dass ungeteiltes Miteigentum angeschafft wurde; dass hier unten ein kleiner Auszug von einzelnen Miteigentümern aufgelistet ist, da eine vollständige Auflistung der verschiedenen Miteigentümer in diesem Rahmen zu weit führen würde:*

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: …SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME
AGRICOLE INDIVISION: ....PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA
AGRICOLE INDIVISION: ...-.... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7

AGRICOLE INDIVISION: ... PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende kurze Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten diese Anschaffungen mit verschiedenen Entitäten vorgenommen haben und dass sich hierunter auch Gesellschaften befinden welche die Grundstücksflächen zum gewinnbringenden Weiterverkauf angeschafft haben ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtmittel schreiben, sie hätten schon in früheren Jahren zur Auslegung des Artikels 14 L.I.R. einen Meinungsaustausch mit dem Steueramt ... gehabt über die Art der vorgenommenen Aktivitäten ;

In Erwägung, dass die Reklamanten behaupten, das Steueramt ... hätte ihnen bestätigt, dass der Kauf von Häusern sowie Grundstücken zur Kapitalanlage sowie deren Wiederverkauf, ohne Begrenzung der Anzahl, nicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei ;

Dass diese Aussage nicht einfach so nachzuvollziehen ist, und, aus dem Kontext herausgerissen, so nicht bestätigt werden kann ; dass im Übrigen kein Vermerk einer solchen Unterredung in der Steuerakte zu finden ist ;

In Erwägung, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unter anderem voraussetzt, dass die Tätigkeit auch für Dritte als solche erkennbar ist und es sich dabei nicht um eine private Tätigkeit handelt (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 5714 , Seite 18); und der Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;

Zum Verkauf von drei Waldparzellen, gelegen in ...

In Erwägung, dass die strittigen Waldparzellen in den Jahren 2000 beziehungsweise 2001 angeschafft wurden ; dass die Reklamanten jedoch in den betreffenden Einkommensteuererklärungen keine Angaben in der hierfür vorgesehenen Sparte eingetragen haben ; dass sie zwar in den folgenden Jahren den Vordruck zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbebauten Grundstücken eingereicht haben, jedoch ohne die Spalten auszufüllen, in denen Angaben über die Lage der verpachteten Flache eingetragen werden sollen ; dass sie in ihrem Rechtsmittel angeben, die betreffenden Flächen hätten nicht forstwirtschaftlich sinnvoll bearbeitet werden können ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer diese Aussage nicht weiter erläutern und auch keine Unterlagen beigefügt haben, aus denen hervorgeht, mit welchen Mitteln sie versucht haben, die Flächen zu verpachten oder selbst zu bearbeiten oder warum eine sinnvolle Bewirtschaftung nicht möglich gewesen sein sollte ;

In Erwägung daher, weil genauere Angaben über eine Verpachtung oder Bearbeitung seit dem Ankauf bis zum Veräußerungszeitpunkt fehlen, dass angenommen werden kann, dass die betreffenden Parzellen angeschafft wurden um später mit Gewinn wieder veräußert zu werden ;

Zum Verkauf eines „Chalet" mit Garten, gelegen in ...

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer in dem strittigen Jahr ein „Chalet" verkauft haben, das sie am 16. Juli 1999 erstanden haben ; dass dieser Ankauf in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 nicht angegeben wurde ; dass aus den folgenden Einkommensteuererklärungen nicht klar hervorgeht, inwieweit diese Immobilie vermietet wurde ;

Dass die Rechtsmittelführer hierzu erklären, sie hätten das Haus teilfinanziert, renoviert, modernisiert und vermietet ; dass die meisten Mieter jedoch die Miete schuldig geblieben seien und sie die Vermietung für dieses Objekt aufgegeben hätten ; dass sie nun die Zinseinkünfte aus der Teilfinanzierung versteuerten ; dass der Erlös wieder in andere Immobilien reinvestiert wurde, um einen besseren Ertrag zu erzielen ;

In Erwägung, dass die vorhergehenden Aussagen über die Renovierung, Modernisierung und Teilfinanzierung unklar bleiben und auch nicht aus den Einkommensteuererklärungen hervorgehen ;

In Erwägung zwar, dass die strittige Immobilie eine zeitlang im Besitz der Reklamanten geblieben ist, dass jedoch die von ihnen angebrachten Behauptungen nicht mit den erforderlichen Unterlagen (z. Bsp. mit Rechnungen zur Modernisierung und deren Zeitraum, Belege zur Teilfinanzierung, Werbungskosten wie etwa Anzeigen zur Vermietung oder Mittel, mit denen versucht worden wäre, fällige Mieten einzutreiben, usw.) untermauert wurden ;

Zum Verkauf einer Immobilie gelegen in ...

In Erwägung, dass die Reklamanten am 9. Juni 2005 ein Gebäude mit Platz in ... verkauft haben, im Katasterregister aufgenommen mit „ Nummer 366/4231, Ort genannt „...", Platz (belegt), nicht definiertes Gebäude, groß 01 Ar 90 Zentiar." ; dass in den betreffenden Einkommensteuererklärungen weder der Einkauf im Jahr 1998 eingetragen wurde, noch ein Indiz zu finden ist, dass die Immobilie vermietet worden sei oder dass die Reklamanten irgendwelche Instandhaltungs- oder Reparaturarbeiten in dieser Immobilie vorgenommen hätten ;

Dass mithin ebenfalls zu schlussfolgern ist, dass die Immobilie gekauft wurde, im Hinblick auf einen gewinnbringenden Wiederverkauf ; dass im übrigen die Reklamanten beim Kauf der Immobilie erklärt hatten, dieser Ankauf finde im Sinne des Wiederverkaufs statt ;

Zum Verkauf einer landwirtschaftlichen Fläche in der Gemeinde ...

In Erwägung, dass die Reklamanten in dem strittigen Jahr eine landwirtschaftliche Fläche von 9,17 Ar, gelegen in ..., zum Preis von ... Euro verkauft haben; dass sie selbst angeben, die strittigen Parzellen seien seit ihrer Anschaffung weder bewirtschaftet noch verpachtet worden ;

In Erwägung, dass hiervon ein Areal von 0,28 Ar am 24. April 1996 und der restliche Teil dieser Fläche (8,89 Ar) am 19. Juni 1998 erstanden wurde ;

In Erwägung, dass sich aus all dem ergibt, dass die vorgenannten strittigen Objekte gekauft wurden, um damit Handel zu treiben und sie gewinnbringend zu verkaufen ;

Dass die Aktivitäten der Reklamanten mithin als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind und die Vorgehensweise des Steueramts nicht zu beanstanden ist ;

In Erwägung, dass sich die vorerwähnten Objekte alle weniger als 10 Jahre im Besitz der Rechtsmittelführer befunden haben und mithin nicht unter die Begünstigungen fallen, die in den Regelungen des Gesetzes vom 30. Juli 2002 vorgesehen sind ;

In weiterführender Erwägung, dass die Reklamanten vom Steuerdirektor aufgefordert wurden, sämtliche Belege zu allen Miet- und Pachteinnahmen sowie zu den Werbungskosten vorzulegen ; dass sie dieser Aufforderung nachgekommen sind, indem sie Kopien verschiedener Bankgutschriften eingereicht haben ; dass diese jedoch ohne die vollständigen Bankauszüge nicht unbedingt die möglichen Gesamteinnahmen belegen müssen noch können;

Dass die Reklamanten Gutschriften einer Bank über Mieteinnahmen einer Mieterin von ... Euro nachgereicht haben ; dass jedoch auf den Vordrucken zu den Einkünften aus der Vermietung kein solcher Betrag erklärt ist ;

In Erwägung jedoch, dass verschiedene Einkünfte aus gesonderten Feststellungen über gemeinschaftliche Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern als sonstige Einkünfte der Steuer zu unterwerfen sind ;

In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuer und der Gewerbesteuer des Jahres 2005 in den Anhängen 1 und 2, die Bestandteil dieser Entscheidung sind, vorliegen ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig und teilweise begründet,

setzt infolgedessen den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2005 auf ...Euro und die Gewerbesteuer des Jahres 2005 auf ... Euro fest,

setzt die Einkommensteuer des Jahres 2005, Arbeitslosenfonds inbegriffen, auf ... Euro fest,

verweist an das Steueramt zur Durchführung, insbesondere zwecks Anrechnung der Steuerabzüge. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012, inscrit sous le numéro 30474 du rôle, les époux ...-... introduisirent un recours, dont la nature n'est pas autrement spécifiée, contre la décision directoriale précitée du 3 février 2012.

Quant à la compétence du tribunal administratif pour connaître du présent recours, force est de prime abord de retenir que lorsque le contribuable n'a pas spécifié la nature du recours contentieux introduit contre une décision directoriale se prononçant sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, en l'occurrence le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin d'impôt commercial communal, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Le recours sous analyse est dès lors à qualifier de recours en réformation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours les demandeurs relatent avoir acheté un premier terrain à ... lors d'une vente aux enchères en 1986, pour y construire des garages qu'ils auraient donnés en location. Ensuite, ils auraient acheté des bois et labours afin de s'adonner à la viticulture. Avec un partenaire, ils auraient commencé à élever la race bovine « *Highland* », sur des terrains sis à ..., activité qu'ils exerceraient jusqu'à aujourd'hui.

Ils font valoir que tous les achats de terrains auraient eu pour but la gestion de leur patrimoine privé, l'agriculture et la sylviculture. Les revenus provenant de ces activités auraient été déclarés lors des années d'imposition de 1995 à 2004. Ils contestent encore l'affirmation du directeur qu'une grande partie des immeubles acquis dans les années 1990 auraient entretemps étaient aliénés. Au contraire, en ce qui concerne les immeubles acquis entre 1995 et 2011, uniquement 3,28% de ces immeubles auraient été aliénés. Par ailleurs, des haies et des terrains vagues, qui ne se prêteraient pas à l'agriculture, auraient été acquis afin d'en dégager de la biomasse respectivement du biocarburant.

Quant à la clause de revente inscrite dans certains actes de vente, les demandeurs donnent à considérer qu'elle y aurait été intégrée pour prévenir un éventuel désaccord entre les différents intervenants.

Finalement, les demandeurs font valoir que le fait de les imposer depuis 2005 différemment que les années précédentes sans que les faits ou les bases légales aient changés s'analyserait à une violation du principe de la confiance légitime.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1er LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Il résulte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments substantiels de sa fortune.[1]

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles.[2]

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances de la cause.

---

[1] cf. TA 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 8 et les références y citées

[2] Cf. TA 4 janvier 2010, nos 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 89 et les références y citées

Il résulte des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant encore que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale* [...] *d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».[3]

Selon le *Bundesfinanzhof* allemand, c'est essentiellement le nombre des acquisitions d'immeubles ou de constructions, ainsi que le fait qu'elles soient rapidement suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer la gestion d'un patrimoine privé d'une entreprise commerciale (BHF, arrêt du 22 mars 1990, BStBI 1990, Il, 637, 638), la vente rapide des objets, (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : *« Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt »*.

En l'espèce, il se dégage des éléments d'appréciation soumis au tribunal par le délégué du gouvernement et non autrement contestés par les demandeurs, que ces derniers ont vendu au cours de l'année 2005 quatre immeubles et que Monsieur ... en a vendu la même année cinq autres qu'il détenait en indivision. Par ailleurs, force est encore au tribunal de constater que cette activité a perduré au cours de l'année 2006.

Il ressort encore des explications du délégué du gouvernement que les périodes entre l'achat et la vente de ces immeubles sont toutes inférieures à dix ans, et que plusieurs de ces immeubles ont été vendus la même année de leur acquisition. Ainsi, la brièveté de la durée de détention des immeubles en cause se trouve en parfaite logique avec plusieurs clauses de revente que les demandeurs ont fait insérer dans les actes de vente y relatifs, dans la mesure où il paraît difficilement concevable qu'un acquéreur soit disposé à payer les droits d'enregistrements dus en cas d'acquisition en vue de la revente[4], plus élevés que les droits d'enregistrements dus en cas d'acquisition ordinaire sans clause de revente[5], si telle n'était pas son intention réelle.

A la lumière des éléments de fait exposés ci-avant, le tribunal est amené à retenir que s'il est certes exact que les éléments de fait lui soumis de part et d'autre sont de nature à conclure que les demandeurs ont acquis un grand nombre d'immeubles dans un but de la gestion de leur patrimoine privé, il n'en demeure pas moins que le nombre élevé d'immeubles vendus en 2005 ainsi que la courte durée de détention de plusieurs de ces immeubles, met en évidence que les demandeurs ont été moins motivés par la volonté de rechercher une conservation et une jouissance à long terme de ces propriétés immobilières acquises

---

[3] Cf. Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571, commentaire des articles, p. 18

[4] 7,2% (art.XII de la loi du 28 décembre 1976 relative aux ventes d'immeubles à construire et à l'obligation de garantie en raison de vices de construction)

[5] 6% (art. 37, § IX, n°2, de la loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., telle que complétée)

notamment pour leur mise en location, mais plutôt par la volonté de valoriser rapidement leur patrimoine moyennant des remises en vente lucratives, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale.

En ce qui concerne plus particulièrement les haies et terrains vagues dont font état les demandeurs, le tribunal rejoint l'analyse du délégué du gouvernement que l'affirmation des demandeurs que ces immeubles auraient été acquis pour réaliser un bénéfice grâce à la production de biomasse et de biocarburant n'est étayée par aucune pièce probante, de sorte qu'elle reste à l'état de pure allégation.

En ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées.[6]

En l'espèce, force est de constater qu'à travers le nombre élevé d'opérations d'aliénation d'immeubles, les demandeurs ont participé à la vie économique générale, et ont ainsi, du moins en partie, participé de la sorte à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public.

En ce qui concerne le critère du but de lucre, un tel but est encore avéré, étant donné qu'il est constant en cause que les demandeurs ont réalisé des plus-values lors de chaque cession d'immeubles réalisée au cours de l'année 2005.

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition se trouve être vérifiée en l'espèce.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR en l'espèce et qu'il a retenu un bénéfice commercial du fait de la plus-value réalisée en 2005 sur les ventes des immeubles en question.

Quant au moyen selon lequel le directeur aurait violé le principe de la confiance légitime, force est au tribunal de constater qu'en vertu de ce principe général du droit, l'administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé. La protection de l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'attitude de l'administration, en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par l'administration ou à des engagements pris par elle, ne saurait cependant jouer au cas où la pratique antérieure suivie par l'administration n'était pas conforme à la loi.[7]

---

[6] Cf. TA 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 84 et les références y citées
[7] Cf TA 9 juin 1997, n° 9781 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 15 et les références y citées

En l'espèce, s'il ressort des pièces versées en cause ainsi que des explications non contestées des parties que l'administration des contributions directe a pour la première fois imposé les plus-values de ventes d'immeubles en tant que bénéfice commercial dans le chef des demandeurs en 2005, il n'en reste pas moins qu'en cette matière, il est parfaitement loisible que l'administration des contributions directes puisse qualifier un nombre limité de transactions immobilières en tant que gestion du patrimoine privé, mais qu'à partir du moment où un certain seuil d'opérations immobilières est atteint, elle décide que les plus-values dégagées de la vente d'immeubles en cause est à qualifier de bénéfice commercial, sans violer le principe de la confiance légitime.

Par voie de conséquence le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 20 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens